



Milano – Roma

Circolare

Fiscale n. 1/2011

Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98
(Manovra Correttiva) convertito con
Legge 15 luglio 2011, n. 111

Con la presente circolare si intende fornire una prima analisi delle nuove disposizioni in materia fiscale contenute nel decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 recante “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”, pubblicato sulla G.U. n. 155 del 6 luglio 2011 convertito con Legge 15 luglio 2011, n. 111.

In particolare, nei successivi paragrafi saranno affrontati i seguenti argomenti:

1. Ritenuta sugli interesse a soggetti non residenti
2. Irap di banche, soggetti finanziari e imprese di assicurazione
3. Imposta di bollo sulle comunicazioni degli intermediari finanziari
4. Ritenute sulle ristrutturazioni
5. Riporto delle perdite
6. Ammortamento beni gratuitamente devolvibili
7. Riallineamento civilistico – fiscale del valore derivante da operazioni straordinarie
8. Accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale
9. Addizionale annuale autoveicoli
10. Revoca partite Iva inattive
11. Razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie
12. Gli studi di settore
13. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni
14. Avvisi di accertamento esecutivi
15. Riduzione delle sanzioni per ritardi brevi nei pagamenti
16. Noleggio di autoveicoli
17. Revisione dei criteri di ammortamento dei beni di impresa

18. Nuovo regime dei contribuenti minimi
19. Disposizioni per l'efficienza del sistema giudiziario e la celere definizione delle controversie
20. Proroga detassazione premi di produttività
21. Spesometro e tracciatura dei pagamenti fatti con il denaro elettronico
22. Il cinque per mille anche per la cultura
23. Il misure a favore dei sottoscrittori di fondi di venture capital (FVC)

1. Ritenuta sugli interesse a soggetti non residenti

L'articolo 23, co. da 1 a 4 del D.L. 98/2011 ha aggiunto il comma 8 bis all'articolo 26 quater del D.P.R. 600/1973 in base al quale è prevista l'applicazione di una ritenuta fiscale del 5% sugli interessi corrisposti a soggetti non residenti in Italia purché sussistano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

1) il sostituto di imposta sia una società di capitali o cooperative, un ente pubblico o privato, un trust etc., di cui all'articolo 73 del D.P.R. 917/1986 o un soggetto trasparente, di cui all'articolo 5 del D.P.R. 917/1986, quali snc, sas, ed associazioni, oppure una persona fisica esercente attività commerciale o un condominio;

2) il soggetto percipiente è una società non residente o una stabile organizzazione che non ha fornito al sostituto di imposta tutti gli elementi necessari ad attestare che la stessa è il beneficiario effettivo degli interessi;

3) gli interessi erogati sono destinati a finanziare il pagamento di proventi finanziari su prestiti obbligazionari emessi dai percettori che sono

i) negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea e di quelli aderenti all'Accordo dello spazio economico (Austria, Belgio, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Islanda, Italia, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Spagna, Slovacchia, Slovenia, Svezia, Ungheria);

ii) garantiti dai soggetti di cui al punto 1 che corrispondono gli interessi, ovvero dalla società capogruppo controllante o da un'altra entità controllata dalla medesima holding.

La disposizione si applica agli interessi corrisposti a decorrere dal 6 luglio 2011.

Nel caso di prestiti già in essere a tale data, tale norma trova applicazione anche nei confronti degli interessi già corrisposti. A tal fine il sostituto d'imposta è tenuto al versamento di una ritenuta del 6 per cento entro il 30 novembre 2011.

È stato inoltre previsto che l'atto di garanzia dei prestiti obbligazionari sia soggetto all'imposta di registro con aliquota dello 0,25 per cento.

2. Irap di banche, soggetti finanziari e imprese di assicurazione

In base all'articolo 23, comma 5, è stato disposto l'aumento dell'aliquota dell'Irap come segue:

- 1) al 4,65 per cento per banche, società ed enti finanziari di cui all'articolo 6 del decreto Irap;
- 2) al 5,90 per cento per le imprese di assicurazione di cui all'articolo 7 del decreto Irap.

L'aumento si applica a decorrere dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto ovvero dal 2011.

Le aliquote possono formare oggetto di variazione da parte delle regioni nel limite massimo di un punto percentuale.

3. Imposta di bollo sulle comunicazioni degli intermediari finanziari

In base all'articolo 23, comma 7 è stato modificato l'articolo 13 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 con la variazione del comma 2 bis e l'introduzione del comma 2 ter.

Conseguentemente a tale modifica l'imposta di bollo sui depositi titoli è dovuta secondo le seguenti modalità:

- a) per ogni comunicazione relativa a depositi titoli il cui valore nominale o di rimborso complessivo è inferiore ad €. 50.000 è dovuta l'imposta annua di €. 34,20;
- b) dall'anno 2011 per ogni comunicazione relativa a depositi titoli:
 - i) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 50.000 ed inferiore ad €. 150.000 è dovuta l'imposta annua di €. 70,00;
 - ii) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 150.000 ed inferiore a €. 500.000 è dovuta l'imposta annua di €. 240,00;
 - iii) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 500.000 è

dovuta l'imposta annua di €. 680,00;

c) dall'anno 2013 per ogni comunicazione relativa a depositi titoli:

i) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 50.000 ed inferiore ad €. 150.000 è dovuta l'imposta annua di €. 230,00;

ii) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 150.000 ed inferiore a €. 500.000 è dovuta l'imposta annua di €. 780,00;

iii) il cui valore nominale o di rimborso complessivo è pari o superiore a €. 500.000 è dovuta l'imposta annua di €. 1.100,00.

4. Ritenute sulle ristrutturazioni

Ai sensi dell'articolo 23, comma 8, è stato modificato l'articolo 25, comma 1 del D.L. 31 maggio 2010, n.78, avente ad oggetto i pagamenti fatti per beneficiare degli oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione dell'imposta per i lavori di ristrutturazione edilizia

In particolare, a decorrere dal 6 luglio 2011, è stata ridotta dal 10% al 4% la ritenuta sui bonifici relativi alle spese per le ristrutturazioni edilizie agevolate con la detrazione del 36 e 55 per cento.

5. Riporto delle perdite

In base all'articolo 23, co. 9, sono stati sostituiti integralmente i commi 1 e 2 dell'articolo 84 del D.P.R. 917/1986, aventi ad oggetto le perdite fiscali dei soggetti passivi Ires.

In particolare, è stato confermato il riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data della costituzione, a condizione che si tratti di una nuova attività, mentre è stato rimosso il limite quinquennale al riporto delle perdite, create a partire dal quarto periodo di imposta. Per queste ultime è stato previsto che possano essere utilizzate fino all'80 per cento di abbattimento del reddito imponibile dei successivi esercizi.

Conseguentemente, se le pregresse perdite fiscali riportabili sono inferiori all'80 per

cento del reddito Ires di un periodo d'imposta, sono interamente scomputabili dallo stesso. In caso contrario, l'imponibile deve essere ridotto dell'80 per cento, residuando conseguentemente un ammontare tassabile del 20 per cento. Le restanti perdite fiscali pregresse saranno utilizzabili negli esercizi successivi, fino a capienza, sempre nel rispetto del limite massimo dell'80 per cento del reddito imponibile oggetto dello scomputo.

Tali disposizioni, in mancanza di un'espressa previsione normativa (a differenza di altre norme del medesimo Decreto), dovrebbero applicarsi a decorrere dal periodo d'imposta 2012, in conformità dell'articolo 3, comma 1, dello Statuto del contribuente anche se la relazione ministeriale sembra deporre per un loro utilizzo a partire dal 2011.

La relazione precisa, inoltre, che le perdite maturate prima dell'entrata in vigore del decreto legge, devono essere riportate secondo le disposizioni dell'articolo 84 del D.P.R. 917/1986 ante modifica.

Le citate novità interessano esclusivamente i contribuenti Ires in quanto le società di persone e le imprese individuali sono assoggettate all'autonoma disciplina di cui all'articolo 8, co. 3 del D.P.R. 917/1986. Tali soggetti possono, quindi, continuare a riportare le perdite fiscali per un quinquennio e per l'intero ammontare, salvo che si tratti di risultati tributari negativi conseguiti nei primi tre periodi d'imposta dalla costituzione della nuova attività.

6. Ammortamento beni gratuitamente devolvibili

In base all'articolo 23, co. 10 e 11, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, ovvero dal 2011, per i beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione di proprietà delle imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori, viene introdotto un limite quantitativo ai fini della determinazione della quota di ammortamento deducibile. Infatti, sia che il contribuente scelga l'ammortamento ordinario o quello finanziario per tali beni, viene previsto che la quota di ammortamento deducibile non possa in ogni caso superare l'1 per cento del costo degli stessi.

7. Riallineamento civilistico – fiscale del valore derivante da operazioni straordinarie

Con l'articolo 23, co. da 12 a 15, viene modificata la disciplina dell'affrancamento tributario dei maggiori valori contabili, di cui all'articolo 15, comma 10 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

In particolare è stato introdotto il comma 10 bis nel quale si prevede l'estensione della deroga al regime di neutralità fiscale di fusioni, scissioni e conferimenti ai plusvalori delle partecipazioni di controllo, rilevati in bilancio in seguito ad un'operazione straordinaria, e che sono allocati nel bilancio consolidato all'avviamento, ai marchi d'impresa ed alle altre attività immateriali.

Il riconoscimento del maggior valore è ottenuto corrispondendo un'imposta sostitutiva del 16 per cento in un'unica soluzione entro la scadenza del termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

Ai fini dell'applicazione della citata novità sono considerate "partecipazioni di controllo" quelle incluse nel consolidamento.

L'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva non rileva ai fini del valore fiscale della partecipazione.

La Manovra Correttiva ha, inoltre, introdotto nell'articolo 15 D.L. 185/2008 il co. 10 ter, secondo il quale i criteri sopra illustrati trovano applicazione anche nei confronti dei *"maggiori valori – attribuiti ad avviamenti, marchi d'impresa ed altre attività immateriali nel bilancio consolidato – delle partecipazioni di controllo acquisite nell'ambito di operazioni di cessione di azienda o partecipazioni"*.

Gli effetti dei predetti riallineamenti decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012.

Le disposizioni contenute nei nuovi commi 10-bis e 10-ter dell'articolo 15 D.L. 185/2008 si applicano anche alle operazioni effettuate sia nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 che in quelli precedenti: nel caso di atti di riorganizzazione perfezionati in anni fiscali anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2011, il versamento dell'imposta sostitutiva è dovuto, in un'unica soluzione, entro il 30 novembre 2011.

8. Accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale

Con l'articolo 23, co. 17, sono state apportate alcune significative modifiche alla disciplina degli istituti di definizione agevolata della pretesa tributaria di cui all'articolo 8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e precisamente:

- l'abrogazione dell'obbligo di prestazione della garanzia, per le somme superiori ad € 50.000 oggetto di rateazione;
- il raddoppio delle sanzioni di cui all'articolo 13 D.Lgs. 471/1997, sull'ammontare residuo dovuto a titolo di tributo, nel caso di mancato pagamento di almeno una delle rate diverse dalla prima, entro il termine di versamento della successiva. Al ricorrere di tale ipotesi, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle somme residue spettanti e delle sanzioni così determinate.

Le citate modifiche, riguardano l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Restano esclusi gli atti di adesione, le definizioni di cui all'articolo 15 del D.Lgs. n. 218/1997 e le conciliazioni già perfezionate, anche con la prestazione della garanzia, alla data del 6 luglio 2011.

9. Addizionale annuale autoveicoli

Ai sensi dell'articolo 23, comma 21, con decorrenza dall'anno 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta un'addizionale erariale della tassa automobilistica, pari ad € 10 per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a 225 chilowatt.

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'addizionale si applica la sanzione di cui all'articolo 13 del D. Lgs. 471/1997 pari al 30 per cento dell'importo non versato.

10. Revoca partite Iva inattive

Con l'articolo 23, comma 22 viene modificato l'articolo 35 del D.P.R. 633/1972 con l'introduzione del comma 15 *quinquies*. L'intervento introduce una norma in base alla

quale possono essere revocate d'ufficio le partite Iva le quali non risultano aver compiuto operazioni per 3 annualità consecutive o per le quali non è stata presentata la dichiarazione annuale.

Nel successivo co. 23 è stato previsto che avverso il provvedimento di revoca il contribuente può ricorrere alla commissione tributaria provinciale.

È stata introdotta anche la possibilità di sanare la mancata presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività con il pagamento di una sanzione ridotta di € 129, sempre che la violazione non sia già stata constatata con atto portato a conoscenza del contribuente.

A tal fine è necessario procedere al pagamento con modello F24 e non è richiesta la presentazione dell'apposita comunicazione di cessazione dell'attività.

11. Razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie

Con l'articolo 23. commi da 24 a 27 è stata ampliata la platea dei soggetti nei confronti dei quali l'Amministrazione Finanziaria può indirizzare le indagini di natura finanziaria in quanto sono ora comprese nell'ambito dei destinatari anche le società e gli enti di assicurazione per le attività di natura finanziaria da esse prestate o detenute.

Gli uffici possono anche acquisire direttamente i dati, notizie e documenti relative ai rapporti finanziari non trasmessi dagli operatori entro i termini previsti, anche per rilevarne la completezza e l'esattezza.

Sono stati, inoltre, modificati i soggetti che devono autorizzare gli accessi presso gli operatori finanziari in quanto sono:

- 1) per l'Agenzia delle Entrate il direttore centrale dell'accertamento o il direttore regionale della stessa;
- 2) per la Guardia di Finanza il comandante regionale.

12. Gli studi di settore

Ai sensi dell'articolo 23, co. 28, per quanto riguarda gli studi di settore viene prevista:

1) a decorrere dall'anno 2012, la proroga del termine di pubblicazione degli Studi in G.U., che viene spostata dal 30 settembre, al 31 dicembre di ciascun periodo d'imposta. Le integrazioni correlate agli andamenti economici o dei mercati devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello d'applicazione;

2) qualora sia omessa la presentazione del Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore, laddove sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione dello stesso anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'erogazione di:

i) una sanzione pari a € 2.065,83,

ii) una sanzione tra il 150 e il 300 per cento della maggiore imposta dovuta, in caso di accertamento anche di violazioni in materia di imposte dirette, Irap ed Iva ed il maggior reddito d'impresa accertato, in base alla corretta applicazione degli Studi di Settore, sia superiore al 10 per cento di quello dichiarato;

3) la possibilità di applicazione dei metodi di accertamento induttivo, nell'ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore, nonché di indicazioni di cause di esclusione o inapplicabilità degli Studi non sussistenti, a condizione che il maggior reddito d'impresa accertato, in base alla corretta applicazione degli Studi di Settore, sia superiore al 10% di quello dichiarato;

4) l'eliminazione dell'obbligo di motivare, nell'atto di accertamento, le ragioni che inducono gli uffici verificatori a disattendere le risultanze degli Studi di Settore.

13. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni

Con l'articolo 23, co. 29 sono state introdotte disposizioni per razionalizzare i procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

In particolare la prima modifica è volta ad estendere la facoltà di definizione in maniera

agevolata delle sanzioni irrogate, qualora le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte. La disposizione si applica anche agli atti di irrogazione delle sanzioni per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso, alla data di entrata in vigore decreto.

Con la seconda modifica si rende obbligatoria l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica. Tale disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

La suddetta modifica comporta, peraltro, che rendendosi obbligatoria l'irrogazione contestuale all'atto di accertamento, delle sanzioni collegate al tributo, l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento esecutivi, si riferisca sempre anche a dette sanzioni.

Un ulteriore effetto della nuova formulazione è il superamento del doppio binario, conseguente alla scelta dell'irrogazione immediata o, mediante separato atto di contestazione, delle sanzioni correlate ai tributi, in termini di benefici fruibili a seguito della definizione con adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo.

Resta fermo che il procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 472 del 1997, rimarrà necessariamente utilizzato, per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento.

Tale disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dall'1 ottobre 2011.

14. Avvisi di accertamento esecutivi

Ai sensi dell'articolo 23, comma 30 è stata modificata la disciplina prevista in materia di accertamenti esecutivi di cui all'articolo 29, comma 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 che era già stata modificata per effetto dell'entrata in vigore del c.d. "Decreto Sviluppo" (D.L. n. 70/2011) e, successivamente, dalla c.d. "manovra correttiva".

Quest'ultima ha spostato dal 01.07.2011 al 01.10.2011 il termine a partire dal quale qualora sia emesso un atto di accertamento riferito al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi, gli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di

presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi, anche dovuti a titolo provvisorio, in caso di impugnazione dell'atto, negli stessi indicati.

Tali atti divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e, in caso di inadempimento, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme risultanti dagli avvisi di accertamento, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

La disciplina dell'accertamento esecutivo è applicabile anche all'IRAP.

Il "Decreto Sviluppo" ha previsto l'allungamento della sospensione dell'esecutività a 180 giorni a decorrere dall'affidamento ad Equitalia del compito di riscuotere le somme risultanti dall'atto esecutivo.

Riguardo alle istanze di sospensione dell'esecuzione, infatti, in caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di 180 giorni (e non più di 120 giorni come precedentemente previsto dal decreto legge n. 70/2011) dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli accertamenti esecutivi.

Il differimento non è previsto per le azioni cautelari e conservative, nonché per ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore e in ogni caso di fondato pericolo di pregiudicare la riscossione.

15. Riduzione delle sanzioni per ritardi brevi nei pagamenti

Ai sensi dell'articolo 23, co. 31, con riferimento ai versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione è ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo in quanto è stata modificata al disposizione che prevedeva tale beneficio unicamente per i crediti assistiti da garanzie reali o personali.

16. Noleggio di autoveicoli

Con il comma 42 dell'articolo 23 si vogliono razionalizzare gli adempimenti in merito al noleggio ai autoveicoli i quali prevedono che:

- 1) i soggetti che esercitano l'attività di "Locazione senza conducente" possono certificare le operazioni esclusivamente con l'emissione della fattura;
- 2) l'azienda di noleggio deve riportare in fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio;
- 3) la fattura va consegnata direttamente al cliente qualora l'autovettura sia riportata direttamente ad un punto di noleggio dell'azienda e la stessa sia in grado di emettere il documento.

17. Revisione dei criteri di ammortamento dei beni di impresa

L'articolo 23, comma 47 modifica la disciplina degli ammortamenti di beni strumentali. Con tale norma, che sembra applicabile sia ai titolari di reddito di impresa che a quelli di reddito autonomo, si vuole rivedere la tabella dei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1998, prevedendo macro – categorie di beni ai quali applicare un unico coefficiente di ammortamento.

18. Nuovo regime dei contribuenti minimi

L'articolo 27 detta disposizioni fiscali a favore dell'imprenditoria giovanile.

L'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 prevede un regime agevolato per le persone fisiche che svolgono attività artistica, professionale o di impresa di ridotte dimensioni e che nell'anno solare precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi non superiori a 30.000 euro.

Coloro che applicano il regime dei contribuenti minimi, oltre a beneficiare di agevolazioni contabili, sono soggetti ad un' imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e delle addizionali regionali e comunali, non applicano l'Iva e sono esenti dall'IRAP.(non applicano gli studi di settore)

La norma attuale consente la permanenza nel regime agevolato fino a quando permangono i requisiti soggettivi di applicazione ovvero fino quando il contribuente non opti per il regime ordinario.

L'intervento normativo di cui in oggetto prevede che a partire dal 1 gennaio 2012, nei confronti dei contribuenti che fruiscono del nuovo regime dei contribuenti minimi, l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali prevista dal comma 105 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 è ridotta dal 20 al 5 per cento.

La normativa in esame è volta a limitare, a partire dal 1° gennaio 2012, l'applicazione del regime dei contribuenti minimi solo a coloro che intraprendono una nuova attività d'impresa, arte o professione o che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007, stabilendone altresì l'efficacia limitatamente al periodo in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi.

In merito a quest'ultimo aspetto è necessario sottolineare che il disposto di cui al comma 1 dell'art. 27 del D.L. 98/2011 è stato modificato in sede di conversione dalla Legge n.111/2011.

Infatti per effetto di tali modifiche, è previsto che il regime, pur avendo efficacia per il periodo di imposta in cui è iniziata l'attività e per i quattro periodi successivi, è applicabile anche *“oltre al quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio ma non oltre il trentacinquesimo anno di età”*

Tuttavia, lo sbarramento al trentacinquesimo anno di età, nell'ipotesi in cui venisse applicato già in sede di accesso al regime, indipendentemente dal decorso del *quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio*, potrebbe far sorgere non poche perplessità rispetto agli obiettivi sottesi all'introduzione del nuovo regime.

Infatti, se l'operatività dello sbarramento non fosse limitata esclusivamente a partire dal giorno di scadenza del quinquennio, individuato dal legislatore come momento in cui il regime può essere applicato anche *“oltre al quarto periodo di imposta successivo all'inizio dell'attività”*, verrebbe fortemente ridotta la capacità della norma di favorire la costituzione di nuove imprese da parte di coloro che perdono il lavoro, in quanto, evidentemente, in questa categoria non rientrano solamente le persone che non superano i trentacinque anni di età.

Per tali ragioni, in relazione a quest'ultimo aspetto, si attendono chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Riepilogando, sotto il profilo dei requisiti soggettivi necessari ai fini dell'accesso al nuovo regime dei minimi, si annoverano le seguenti condizioni:

- a) i soggetti devono essere persone fisiche;
- b) devono intraprendere un'attività di impresa, arte o professione;
- c) oppure devono averla già intrapresa non prima dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- d) non devono aver compiuto il trentacinquesimo anno di età nel caso in cui si volesse applicare il regime anche *“oltre al quarto periodo di imposta successivo all'inizio dell'attività”*

I soggetti che presentano i requisiti illustrati in precedenza, per poter fruire in concreto del nuovo regime forfettario, devono verificare la sussistenza delle condizioni previste dal comma 2 dell'art. 27, e più precisamente:

- a) il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, nessuna attività d'impresa o professionale, nemmeno in forma associata o familiare. Tale condizione, come si vedrà meglio in seguito, può comportare alcune problematiche per coloro che, fino al 2011, hanno fruito del regime dei minimi, per il quale non è richiesto che l'attività intrapresa sia nuova;
- b) l'attività da esercitare non deve costituire mera prosecuzione di altra attività svolta in precedenza sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione del caso in cui l'attività in precedenza svolta consista nel periodo di tirocinio professionale obbligatorio;
- c) nel caso in cui venga proseguita l'attività svolta in precedenza da altro soggetto, come potrebbe accadere in caso di cessione, conferimento ed affitto d'azienda, l'ammontare dei ricavi realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio, non sia superiore a euro 30.000.

Si segnala che l'art. 27 della Manovra, pur inserendo un nuovo regime agevolato, si inserisce nell'ambito della disciplina già esistente per i contribuenti minimi, di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della Legge 244/2007.

Infatti i commi 3, 4 e 5, del predetto art. 27 contengono alcune regole applicabili naturalmente (ossia senza dover esercitare alcuna specifica opzione) a coloro che sono in possesso dei requisiti per la fruizione del vecchio regime dei minimi (di cui ai commi da 96 a 99), ma non presentano le condizioni per accedere al nuovo regime dei minimi.

Tali soggetti:

- a) sono esentati dall'Irap;
- b) sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto;
- c) sono esonerati dalle liquidazioni e dai versamenti periodici Iva previsti dal D.P.R. n. 100/1998. Fermo restando, in ogni caso, l'obbligo di conservare – ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973 – i documenti ricevuti ed emessi e, ove prescritto, l'adempimento di fatturazione e certificazione dei corrispettivi;
- d) sono soggetti agli studi di settore.

I contribuenti in parola possono comunque esercitare l'opzione per il regime contabile ordinario, avente validità per almeno un triennio, mediante apposita comunicazione nella dichiarazione annuale successiva: decorso tale orizzonte temporale di efficacia minima, i riverberi dell'adesione si producono anche per ciascun periodo d'imposta successivo, sino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Le modalità attuative delle novità introdotte dalla Manovra Correttiva 2011 saranno, poi, definite con appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

19. Disposizioni per l'efficienza del sistema giudiziario e la celere definizione delle controversie.

Segue: il contributo unificato e il processo telematico

L'art. 37, comma 6, della Manovra Correttiva ha modificato l'art. 13 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserendo, tra l'altro, il comma *6-quater*, per effetto del quale – con riferimento ai ricorsi principale ed incidentale, proposti avanti le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali – è dovuto il contributo unificato, in misura differenziata a seconda del valore della controversia (art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992):

- euro 30,00 (fino ad euro 2.582,28);
- euro 60,00 (da euro 2.582,29 ad euro 5.000,00);

- euro 120,00 (da euro 5.000,01 ad euro 25.000,00);
- euro 250,00 (da euro 25.000,01 ad euro 75.000,00);
- euro 500,00 (da euro 75.000,01 ad euro 200.000,00)
- euro 1.500,00 (oltre 200.000,00).

Il predetto valore della lite deve risultare da un'apposita dichiarazione resa dalla parte, nelle conclusioni del ricorso: è inoltre prevista l'obbligatoria indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata e del numero di fax del difensore (artt. 125 c.p.c. e 16, comma 1-bis, del d.lgs. n. 546/1992), così come l'indicazione del codice fiscale del ricorrente, a pena di aumento della metà del contributo unificato.

Segue: il reclamo e la mediazione.

In tema di contenzioso tributario, è stata introdotta una rilevante novità concernente l'istituto della mediazione obbligatoria.

Tale procedura avrà l'effetto di deflazionare il contenzioso, in quanto la norma prevedendo obbligatoriamente il tentativo di mediazione per via amministrativa si pone l'obiettivo di prevenire il sorgere di potenziali controversie giudiziarie.

Infatti per gli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate a decorrere al 1° aprile 2012 il contribuente che intende opporvisi dovrà preventivamente presentare un apposito reclamo (il termine e le modalità di presentazione del reclamo sono quelle previste per il ricorso) alla competente direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate. L'atto di reclamo verrà esaminato da un Ufficio differente rispetto a quello che ha emesso l'atto.

Il reclamo (oltre a contenere la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto) può altresì contenere una proposta motivata di mediazione completa della rideterminazione della pretesa tributaria. In tali casi è espressamente esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del d.lgs. 546/1992.

E' altresì previsto che ove l'ufficio non intenda accettare la proposta del contribuente, lo stesso sarà tenuto a formulare una propria ipotesi di mediazione avendo riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa nonché al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Infine decorsi inutilmente 90gg senza alcun riscontro da parte dell’Agenzia delle Entrate, oppure nel caso in cui il reclamo fosse stato rigettato, la disposizione prevede che il reclamo produca gli effetti del ricorso e pertanto il contribuente che vorrà incardinare un giudizio contro l’Agenzia delle Entrate dovrà ritualmente costituirsi in giudizio entro 30 gg. decorrenti, a seconda dei casi, dallo spirare dei 90 gg. ovvero dalla notifica di rigetto del reclamo.

Segue: definizione delle liti pendenti.

Con riferimento alle liti pendenti al 1 maggio 2011 (in ogni stato e grado del giudizio) nelle quali sia parte l’Agenzia delle Entrate, ed aventi un valore tra 2.000 euro e 20.000 euro, è prevista la possibilità della definizione ad un costo che varia in funzione delle seguenti condizioni:

- a) 10% del valore della lite se la stessa, nel precedente grado di giudizio, ossia nell’ultima od unica sentenza resa, ha avuto esito positivo per il contribuente;
- b) 50% del valore della lite se vi è stato esito positivo per l’Amministrazione finanziaria
- c) 30% del valore della lite se la controversia è ancora pendente al primo grado di giudizio.

Nel caso in cui il contribuente optasse per la definizione di cui in oggetto, il pagamento deve essere eseguito in un’unica soluzione entro il termine del 30 novembre 2011.

Ai fini della determinazione del valore della lite è necessario considerare l’entità del tributo o il maggiore tributo accertato, o nel caso di impugnazione parziale, il tributo o il maggiore tributo contestato, con esclusione di interessi, sanzioni ed oneri accessori. Si precisa che le sanzioni assumono rilevanza solamente nel caso in cui queste siano state irrogate da parte dell’Agenzia delle Entrate con atto autonomo.

Per usufruire di tale definizione il contribuente dovrà preventivamente versare la quota di valore della lite, (determinata in base ai criteri sopra esposti) e successivamente entro la data del 31 marzo 2012, dovrà altresì presentare apposita istanza di definizione all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate che ha emesso l’atto impugnato.

In questa prospettiva è stata prevista la sospensione sino al 30 giugno 2012 di tutte le liti pendenti e definibili ai sensi della norma in commento.

Entro la data del 15 luglio 2012, gli Uffici che hanno ricevuto le domande di

definizione, dovranno comunicare l'elenco agli organi giurisdizionali di fronte ai quali pendono le relative controversie. Tali liti saranno ulteriormente sospese fino al 30 settembre 2012. Entro quest'ultimo termine l'Ufficio dovrà comunicare al competente organo giurisdizionale l'avvenuta estinzione della lite, in seguito all'accoglimento dell'istanza del contribuente, ovvero comunicare ai competenti organi giurisdizionali e notificare al contribuente l'eventuale diniego della definizione (quest'ultima ipotesi può verificarsi qual'ora l'Ufficio in sede di valutazione della domanda ne ravvisi l'irregolarità oppure constati il mancato integrale pagamento di quanto dovuto).

E' opportuno evidenziare che la definizione può essere perfezionata anche senza alcun versamento, in quanto non è da escludersi l'ipotesi in cui, in pendenza dell'*iter* processuale, il contribuente, a fronte del respingimento del ricorso (in primo grado, come anche in secondo) abbia già versato il tributo in misura pari o addirittura superiore a quella richiesta ai fini della definizione *de qua*. (Si rammenta che l'obbligo di riscossione frazionata è previsto al comma 1 dell'art. 68 d.lgs.546/1992).

20. Proroga detassazione premi di produttività

L'articolo 26 del provvedimento garantisce anche per l'anno 2012, la tassazione agevolata del reddito dei lavoratori, nonché lo sgravio dei contributi dovuti dal lavoratore e dal datore di lavoro, con riferimento alle somme erogate ai dipendenti del settore privato in base alla contrattazione collettiva di secondo livello (aziendale o territoriale), a fronte di incrementi di produttività e, più in generale, del miglioramento della competitività aziendale (c.d. contratti di produttività).

A differenza della normativa in materia di contratti di produttività vigente per gli anni fino al 2011, la norma in esame precisa che gli accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali, che beneficiano della tassazione agevolata e dello sgravio contributivo, devono essere sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori, comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, e che sono compresi, nell'ambito di applicazione della norma medesima, i contratti aziendali sottoscritti ai sensi dell'accordo interconfederale del 28 giugno 2011 tra Confindustria, Cgil, Cisl, Uil e Ugl.

Per quanto attiene, infine, ai criteri e alle modalità con cui verranno corrisposti i predetti benefici, nella norma in esame si specifica che il Governo, sentite le parti sociali, provvederà entro il 31 dicembre 2011 alla determinazione del sostegno fiscale e contributivo, nei limiti delle risorse stanziare con la legge di stabilità.

21. Spesometro e tracciatura dei pagamenti fatti con il denaro elettronico

L'articolo 23, comma 41 del provvedimento citato ha previsto a carico degli operatori, che emettono carte di credito, di debito o prepagate, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini Iva, di importo non inferiore a € 3.000, qualora il pagamento sia avvenuto mediante gli strumenti elettronici di citati, emessi dagli operatori finanziari stessi.

Le modalità ed i termini di trasmissione saranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

22. Il cinque per mille anche per la cultura

Nell'articolo 23, comma 46 del provvedimento illustrato si prevede, a partire dal 2012, la possibilità di devolvere il cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a favore della tutela e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

Le modalità di richiesta, le liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità di riparto delle somme verranno stabilite con un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

23. Il misure a favore dei sottoscrittori di fondi di *venture capital* (FVC)

L'art. 31 propone una misura a sostegno del *venture capital* per favorire l'avvio di imprese italiane (*start up*) che presentano profili di eccellenza tecnologica ed innovativa.

Le novità possono essere brevemente riassunte nei seguenti punti:

a) è prevista la facoltà di istituire fondi specializzati che investano almeno il 75% del loro patrimonio in società aventi le seguenti caratteristiche:

- i) non essere quotate;
- ii) avere sede legale nel territorio di uno Stato Membro dell'Unione Europea o nel territorio di uno Stato Membro dello Spazio Economico Europeo, a condizione che abbiano con l'Italia un accordo che consenta un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali;
- iii) essere detenute, direttamente o indirettamente, in via prevalente da persone fisiche;
- iv) essere soggette all'imposta sul reddito delle società o analoga imposta prevista dalla legislazione locale senza la possibilità di esserne esentate totalmente o parzialmente;
- v) essere società esercenti attività di impresa da non più di 36 mesi;
- vi) avere un fatturato, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato prima dell'investimento del FVC, non superiore ai 50 milioni di euro;
- v) i proventi derivanti dai Fondi FVC non sono soggetti ad imposizione in capo ai soggetti percipienti

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di natura non regolamentare sono stabilite, tra l'altro, le modalità di rendicontazione annuale dei gestori dei FVC al fine di rispettare le condizioni sopra citate e le sanzioni nel caso del mancato rispetto delle suddette condizioni.

Questa circolare contiene indicazioni generali sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti, al fine di adottare decisioni e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza. Simonelli & Associati non risponde di eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando la presente circolare.

© 2008 – Simonelli & Associati, tutti i diritti riservati

www.simonelliassociati.it